



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.905349/2011-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.621 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

COFINS. CRÉDITO. ATO COOPERATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições no ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação.

COFINS. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. CALCÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se tratar de corretivo para solo, o calcário não é beneficiado com a alíquota zero das contribuições descritas no artigo 1º da Lei 10.925/04, sendo de rigor a concessão de crédito se e quando a operação for tributada (CST01).

COFINS. MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMO. POSSIBILIDADE.

O material de embalagem segue a regra dos demais insumos das contribuições não cumulativas, essencial ou relevante ao processo produtivo (leia-se, da porta de entrada até a porta de saída, inclusive) é insumo, caso contrário, não.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. LOCAL DE REGISTRO CONTÁBIL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

O objeto do processo administrativo fiscal de compensação e ressarcimento é o crédito a ressarcir ou compensar, se uma questão contábil em nada interfere neste montante, esta não deve ser preocupação do julgador.

GLOSA. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Desde que não implique em *reformatio in pejus*, é possível a alteração do fundamento de glosa de créditos.

COFINS. PERCENTUAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO NA ESCRITA NO PERÍODO DE APURAÇÃO.

O crédito presumido da Lei 10.925/04 somente é dedutível no mês de apuração, logo, o saldo não pode ser transportado para meses subsequentes.

ART. 54 DA LEI 12.350/2010. VIGÊNCIA. 20 DE DEZEMBRO DE 2010.

A partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “*novos critérios de apuração ou processos de fiscalização*” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa.

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: 1. Serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo; 2. Materiais e serviços utilizados na manutenção elétrica do maquinário e materiais e serviços utilizados nas caldeiras e torres de resfriamento; 3. Serviço de tratamento de águas; 4. recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semielaborados; 5. serviços de coleta de lixo, conserto de máquinas e equipamentos, fornecimento de água potável, lavagem de uniformes, dedetização e industrialização por terceiros; 6. Calcário utilizado na ração animal quando o calcário tiver a saída tributada pelas contribuições; 7. Ao filme stretch, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos; 8. Fretes no sistema de parceria e integração; 9. Despesas com movimentação dos insumos no curso do processo produtivo; 10. Fretes tributados de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições; 11. Despesas com manutenção de poço artesiano; 12. Ativos importados descritos nos moldes da planilha do anexo V da fiscalização; 13. Créditos de depreciação de suínos reprodutores à taxa de 40% ao ano; 14. Papel kraft para leite em pó; 15. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico; II – corrigir pela SELIC os créditos reconhecidos, do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo ressarcimento. Vencido no item 7 acima o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que concedia o crédito em maior amplitude. Vencido no item 10 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que não concedia o crédito.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

1.1. Por bem descrever os fatos adoto como relatório aquele proferido pelo Órgão Julgador de Piso:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de nº 42477.17244.311011.1.5.09-2036), no valor de R\$ 3.549.513,76, de créditos de Cofins não cumulativa vinculados receitas de exportação realizadas no 1º trimestre de 2011. Foi deferido à interessada o montante de R\$ 1.242.978,45, que foi utilizado para compensar parcialmente débitos declarados em diversas Dcomp vinculada ao PER, conforme Informação Fiscal de fls. 3.031/3.032.

Na Informação Fiscal (fls. 2.982/3.013), o Auditor Fiscal disserta sobre a legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, discorre sobre o ônus da prova em pedidos de ressarcimento e do procedimento de auditoria.

Explica que Cooperativa Central Aurora Alimentos desenvolve as atividades como a fabricação de produtos de carne, abate de suínos, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, criação de suínos, fabricação de alimentos para animais, abate de aves, produção de pintos de um dia, produção de ovos, preparação de leite, entre outros.

Relata que detectou diversas inconsistências na apuração do crédito pleiteado. Informa que, a partir das informações repassadas pela fiscalizada, realizou glosas nas seguintes rubricas do Dacon:

1. bens para revenda (listados no Anexo I):

- o aquisições de mercadorias adquiridas de empresas cooperadas;
- o aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03) com suspensão de pagamento das contribuições;
- o dispêndios com frete sobre transferência de produtos acabados e fretes dobre transferência;

2. bens e serviços utilizados como insumos (listados nos Anexos II e III):

- o Material de embalagens e etiquetas;
- o Material de uso e consumo;
- o Peças de reposição e serviços gerais;

- o Material de segurança;
- o Conservação e limpeza;
- o Fretes entre estabelecimentos da Cooperativa Central Aurora para envio/retorno de industrialização/armazenagem/venda, como frete sobre transferência produto acabado, frete sobre transferência de insumos, frete sobre parcerias aves, frete sobre parcerias ração, entre outros;
- o Aquisições de produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM, de pessoa física ou com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- o Aquisições de produtos classificado no código 0504, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- o Aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7 e 8, calcário calcítico, entre outros;

Aquisições de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, com suspensão de pagamento de PIS/Cofins;

- o Aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas;
- o Aquisições de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- o Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- o Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, lincomicina (NCM correta: 3004.20.410), que não geram créditos de PIS/Cofins, em virtude de compra de produto com incidência monofásica e de não se enquadrarem no conceito de insumo;
- o Aquisições de serviços que não se agregam ao produto;
- o Diferença de créditos entre o batimento dos valores declarados no Dacon e os arquivos digitais apresentados.

3. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Anexo IV):

- o remessa de vasilhame ou sacaria;
- o transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;
- o remessa em doação, bonificação ou brinde;
- o outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados;
- o remessa por conta e ordem de terceiros em venda ordem ou armazém geral;
- o remessa para industrialização por encomenda;
- o glosa de valores que foram informados a maior no Dacon, em relação aos arquivos digitais apresentados.

4. encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (Anexo V):

o encargos de depreciações sobre importações de bens;

o itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor"; e

o encargos de depreciação de suínos reprodutores, em desacordo com a IN/SRF nº 162/1998, ou amparado por laudo técnico idôneo, conforme art. 310, do Decreto nº 3.300/99.

5. encargos de amortização de edificações e benfeitorias (Anexo VI):

o itens sem o preenchimento dos campos "Nº Nota Fiscal", "Fornecedor" e "CNPJ Fornecedor" ou o campo "Fornecedor" com a seguinte informação: "dvs notas fiscais e dvs fornecedores".

6. crédito presumido – atividades agroindustriais:

o créditos alocadas indevidamente nos campos "Não tributada no Mercado Interno" e de "Receita de Exportação";

o aplicação incorreta do percentual de 60% do inciso I do §3º do art. 8º sobre os insumos adquiridos como: 0103.10.00 (animais vivos da espécie suína - reprodutores de raça pura), 0103.91.00 (animais vivos da espécie suína - de peso inferior a 50 KG); 0103.92.00 (animais vivos da espécie suína - de peso igual ou superior a 50 KG); 0105.94.00 (animais vivos - galos e galinhas); 1005.90.10 (milho - em grãos); 4401.10.00 (lenha em qualquer estado); 4401.30.00 (serragem); 4402.90.00 (carvão vegetal - outros).

7. Créditos a descontar na importação: aquisição de produtos importados que não se enquadram na categoria de insumos.

Por fim, faz um resumo das glosas realizadas e demonstra o crédito deferido.

Cientificada em 17/05/2016, a contribuinte apresentou em 16/06/2016 a manifestação de inconformidade fls. 3.039/3.112, a seguir sintetizada.

Primeiramente, faz um resumo dos fatos e das glosas realizadas.

No tópico "**Aquisições de bens para revenda**", diz que as glosas foram efetuadas sob três fundamentos: mercadorias adquiridas de cooperados, mercadorias adquiridas com suspensão e frete sobre transferência de produtos acabados.

Relativamente à glosa de aquisições de cooperados, diz que as notas fiscais glosadas são as constantes do "Anexo I - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores de Cooperados", realizadas com base nos incisos I e II do art. 23 da IN RFB nº 635/2006. Aduz que os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não trazem tal vedação, razão pela qual o citado ato normativo ofende o princípio da legalidade. Argumenta, ainda, que as saídas desses suínos para revenda são normalmente tributados nos fornecedores.

Salienta, ademais, que adquiriu suínos para revenda de pessoas jurídicas não associadas no valor de R\$ 2.450,00, conforme Anexo II, cuja importância também foi glosada sob o argumento de que se trata de venda com suspensão da incidência do PIS/Pasep e de Cofins. Aduz, todavia, que os suínos destinados à revenda são integralmente tributados pelas citadas contribuições.

No que tange à glosa de aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03), esclarece que elas foram efetivadas porque aplica-se a suspensão de pagamento das

contribuições aos produtos adquiridos, nos termos da Lei nº 12.350/2010 e arts. 2º e 16, da IN/RFB nº 1.157/2011. Diz que os documentos glosados estão indicado no "Anexo II - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores" e que, em relação às mercadorias destinadas à revenda, não se aplica a suspensão do pagamento das contribuições, prevista no art. 54, III, da Lei nº 12.350/2010. Informa que, no caso, trata-se de animais de alto valor genético que não se destinam à produção das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, e sim, à revenda, de modo a gerar o crédito pretendido.

No que se refere à glosa de fretes relativos a transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da cooperativa, diz que os documentos glosados estão relacionados no "Anexo III - Transferências de Produtos Acabados Entre os Estabelecimentos da Cooperativa". Relata possuir unidades produtoras localizadas em diversos Estados da Federação e que os produtos são transferidos das unidades produtoras para as filiais comerciais. Entende que o valor do frete integra o custo das mercadorias, nos termos do art. 289, § 1º, do RIR/1999.

No tópico "**material de embalagem e etiquetas**", aduz que a legislação não faz qualquer distinção entre embalagem de apresentação e transporte. Entende que qualquer embalagem utilizada no processo produtivo gera direito ao crédito, pois não há normas que vedam tal crédito. Diz que a tese da fiscalização já foi rechaçada pelo CARF. Reclama que o conceito de insumos do IPI é de aplicação inadequada ao PIS/Pasep e à Cofins. Alega que não é devida a glosa do crédito sobre as embalagens, que são de apresentação dos produtos destinados à venda. Relata, ainda, que dada a natureza das mercadorias - alimentos congelados para consumo humano - é irrecusável reconhecer que as embalagens, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem a função relevante de conservação do produto, de modo que a preservação das propriedades do alimento constitui utilidade adicional e complementar à mera função de transporte do conteúdo, razão pela qual tem direito ao crédito sobre tais embalagens.

Relativamente ao "**Material de Uso e Consumo, Peças de Reposição e Serviços Gerais, Material de segurança e material de conservação e limpeza**", alega que a fiscalização glosou créditos relativos a valores de despesas classificadas como insumos, em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda. Diz que a glosa foi perpetrada em decorrência da aplicação do conceito restritivo de insumos trazido pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004. Entende que o conceito de insumos deve ser feito com base no conceito de custos dado pela legislação do IRPJ. Sustenta que a legislação do IPI é inapropriada a fornecer o conceito de insumos utilizado pela fiscalização. Esclarece, com base em doutrina, que "*o termo insumo utilizado deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI)*". Conclui que todos os bens glosados são utilizados diretamente no seu processo produtivo, razão pela qual requer a reversão das glosas efetivadas.

Alega que os materiais de uso e consumo, as peças de reposição e serviços gerais, o material de segurança, material de limpeza e conservação, assim nomeados pela autoridade fiscal, tratam-se na verdade de bens e serviços utilizados e necessários para a atividade industrial de fabricação de carnes e derivados, estando albergadas na definição de insumo, como reconhecido pela Solução de Consulta nº 8.002, de 07 de março de 2016.

Relativamente ao "**material de segurança**", explica como as aquisições de EPI, materiais de segurança e uniformes são contabilizadas, com o fim de demonstrar que tais gastos integram os custos dos produtos que fabrica. Entende que, por estarem relacionados ao processo produtivo, geram o direito a crédito na condição de insumos.

No que refere às glosas de "**produtos de conservação e limpeza de máquinas e equipamentos**", repete as alegações acima aduzidas, esclarece como são utilizados no seu processo produtivo, tece considerações sobre como são contabilizados e, por fim, requer o crédito na condição de insumos.

Relativamente a gastos com bens utilizados na "**manutenção predial**", explica que as glosas ocorreram em relação a bens e serviços utilizados na manutenção predial, serviços de pintura e construção civil realizados nos estabelecimentos fabris (unidades industriais), bem como no caso das aquisições dos itens utilizados nas referidas manutenções. Repete as considerações acima já aduzidas e requer o crédito dos bens glosados sob essa justificativa, alegando que eles são insumos de seu processo produtivo.

No que tange às "**aquisições de calcário**", afirma que a autoridade glosou as aquisições desses bens, alegando se tratar de gastos com manutenção predial. Esclarece, entretanto, que são bens destinados à fabricação de ração, ou seja, são insumos de seu processo produtivo. Informa que sua utilização como insumo pode ser verificada pelas contas contábeis em que tais dispêndios são controlados.

Por fim, relata que os bens glosados sob os argumentos de que são bens de uso e consumo, peças de reposição, serviços gerais, material de segurança e materiais de conservação e limpeza estão relacionados no Anexo IV, que trouxe aos autos.

No que tange à "**glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado**", relata que a fiscalização realizou diversas glosas sob as seguintes justificativas:

- ☐ glosa de créditos de bens que não são utilizados na produção de mercadorias destinados à venda;
- ☐ glosa de créditos de bens importados;
- ☐ itens sem informações necessárias à verificação do crédito; e
- ☐ encargos de depreciação de suínos reprodutores "em desacordo com a IN/SRF 162/1998, ou amparado por laudo técnico inidôneo".

Entende que as glosas estão equivocadas, uma vez que a fiscalização aplica o conceito restritivo de insumos. Apresenta, a fim de demonstrar a pertinência dos bens com o processo produtivo, o Anexo V. Diz que selecionou alguns dos bens glosados, em relação aos quais carrega aos autos a nota fiscal, o razão contábil que demonstra o registro do bem em conta do ativo imobilizado e laudo técnico detalhando a finalidade do bem e sua utilização no processo produtivo.

Aduz que, igualmente, é indevida a glosa do crédito sobre os encargos de depreciação relativos a bens importados. Alega ser incorreto afirmar que o direito ao crédito se aplica exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, pois a Lei nº 10.865/2004 é clara em autorizar o crédito também sobre os bens importados. Argumenta que o despacho decisório recorrido nega vigência às disposições contidas no inciso V do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, razão pela qual deve ser reconhecido o crédito sobre os documentos constantes no Anexo VI.

Em relação aos itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor", afirma que os bens em questão são compostos por mais de um documento fiscal, tendo apresentado à autoridade fiscal a composição detalhada dos respectivos bens. Reclama que a fiscalização se limitou à análise de apenas parte da informação apresentada, sob o pretexto de, por falta de informações,

glosar o crédito. Apresenta no Anexo VII a relação detalhada dos bens adquiridos e que têm origem em mais de um documento fiscal. Aduz que tal relatório permite identificar todas as informações relevantes para legitimar o crédito pleiteado.

Requer, por fim, a reversão das glosas relativas aos encargos de depreciação dos suínos reprodutores, conforme valores indicados no Anexo VIII. Diz que se creditou de PIS/Pasep e de Cofins sobre a depreciação de "Suínos Reprodutores", cujo encargo foi calculado a uma taxa anual de 40%, que tem amparo em laudo técnico, segundo o qual, a vida útil dos "suínos reprodutores" é de 30 meses. Assevera que a taxa de depreciação diferente daquelas estabelecidas pela RFB tem amparo legal no §1º do art. 310 do RIR/99, razão pela qual não pode se falar em contrariedade com a Instrução Normativa SRF nº 162/1998. Argumenta, outrossim, que ainda que o laudo técnico não atendessem aos requisitos estabelecidos, no mínimo, deveria ter sido aplicada a taxa de 20% ao ano, nos termos do contido no art. 1º da IN nº 162/1998, fato que não ocorreu, visto que a fiscalização simplesmente excluiu os bens da base de créditos do período.

No tópico "**glosa de encargos de amortização de edificações e benfeitorias**", informa que a fiscalização glosou créditos informados nesta rubrica sob a justificativa de que as planilhas demonstrativas dos créditos eram incompletas. Esclarece que as edificações e benfeitorias realizadas, regra geral, são operações que envolvem diversos documentos fiscais. Diz que uma edificação ou benfeitoria leva tempo para ser construída e nelas são empregados vários materiais que são adquiridos de diversos fornecedores e que enquanto a edificação ou a benfeitoria estiver na fase de construção, todos os gastos com materiais, mão de obra, serviços em geral, encargos tributários, etc., são registrados em conta específica pertencente ao grupo "obras em andamento" do ativo imobilizado. Expõe que ao fim da obra apura-se o custo da mesma, valor que é transferido para o ativo imobilizado e constitui o valor do bem a ser incorporado ao imobilizado da empresa. Aduz que, desse modo, é natural que o custo de uma edificação ou benfeitoria é composto por "diversas notas fiscais" relativas a todos os materiais empregados, assim como os materiais podem ter sido adquiridos de "diversos fornecedores". Entende que tal circunstância não inviabiliza a verificação dos documentos que deram origem a determinado item do imobilizado. Traz aos autos o Anexo IX, a fim de legitimar o crédito pleiteado.

No tópico "**crédito presumido – atividades agroindustriais**", afirma que o crédito presumido foi, inicialmente, previsto no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas que, posteriormente, passou a ser disciplinado pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Diz que a RFB negou o direito ao ressarcimento, sob a alegação de que o art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, ao tratarem da compensação ou ressarcimento, referem-se exclusivamente aos créditos apurados na forma de seu artigo 3º das citadas leis, de modo que o crédito presumido definido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 só poderia ser utilizado para dedução do PIS/Cofins devidos nas operações do mercado interno.

Aduz que tal entendimento inviabiliza a possibilidade de recuperação do tributo, pois, se suas receitas provierem exclusivamente de operações de exportação, os créditos presumidos ficarão sem qualquer serventia dada a impossibilidade de compensação com outros tributos ou devolução em dinheiro.

Alega que a interpretação literal dos arts. 5º e 6º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 podem dar sustentação ao entendimento fazendário, mas essa não é a única maneira de se interpretar tal norma. Salienta que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das citadas leis pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não cumulatividade das contribuições. Afirma que não se justifica no modelo não cumulativo apuração de créditos presumidos na ordem de 70% (PIS) e de 80% (Cofins) que eram os créditos que existiam nos tempos da incidência cumulativa. Entende que essa é a razão da revogação dos §§ do artigo 3º daquelas leis. Argumenta que tal mudança jamais teria objetivado impedir a compensação ou ressarcimento de créditos presumidos.

Assevera que, mesmo na vigência da Lei nº 10.925/2004, os créditos presumidos são passíveis de compensação ou de ressarcimento, como previsto nos arts. 5º e 6º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em razão de que o §1º desses artigos regula a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo art. 3º e não dizem que são exclusivamente aos créditos relacionados no artigo 3º de ambas as leis. Entende que tanto os créditos ordinários como os presumidos vinculam-se à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º das referidas leis, sendo, por isso, passíveis de ressarcimento.

Reclama que apenas reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização implica exportar produtos onerados pelo PIS/Cofins, em razão da incidência presumida dessas contribuições nas etapas de circulação dos bens utilizados como insumos na produção do produto exportado, fato que afronta os objetivos estabelecidos pelo legislador, que é o de não se exportar tributos.

Alega, outrossim, que o crédito presumido do PIS e da Cofins constitui uma forma de subvenção, que é definida pelo art. 12, § 3º, da Lei 4.320, de 1964. Com base em doutrina, afirma que o crédito presumido em debate funciona como estímulo financeiro para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Conclui que deve ser autorizado o ressarcimento do crédito presumido na proporção da receita de exportação.

Relativamente ao "**percentual da alíquota do crédito presumido sobre a aquisição de suínos, leitões, aves para abate, milho, milho quebrado e lenha**", aduz que calculou o referido crédito com base no percentual de 60% sobre as alíquotas do PIS/Cofins, mas que fiscalização entendeu que o percentual é de 35%, glosando a diferença de valores. Explica que esses bens são insumos, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificadas nos capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos) e que, para tais produtos, o crédito presumido é de 60%. Assevera que se o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 determina que, para efeitos de interpretação do §3º, o direito ao crédito no percentual de 60% abrange os insumos aplicados nos produtos ali referidos, de modo que a glosa realizada representa insubordinação à lei. Aduz que, mesmo se entendesse que o § 10 da lei não tem caráter interpretativo, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, pelo menos em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate o percentual estabelecido é de 60% sobre o valor da aquisição.

No que se refere ao "**crédito presumido sobre as aquisições de milho inteiro e quebrado**", requer, de igual modo, que seja reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base a alíquota de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

Aduz que o mesmo deve se dizer em relação à aquisição de **lenha**, que é utilizada como combustível no processo de fabricação dos produtos derivados de suínos e aves.

Conclui que não é cabível a aplicação do percentual de 35% para a determinação do crédito presumido sobre os insumos de origem vegetal e animal, suínos (NCM 0103.10.00 e 0103.92.00), leitões para terminação (NCM 0103.91.00), aves para abate (NCM 0105.94.00), milho (NCM 1005.90.10), lenha (NCM 4401.10.00 e 4401.30.00) e carvão para lenha (NCM 4402.90.00), haja vista que referidos insumos foram utilizados na produção de bens dos capítulos 2 e 16, destinados à venda.

Destaca, ainda, que há erros no cálculo desenvolvido para a determinação do limite de crédito passível de utilização. Diz que, pelo que pôde compreender do "Demonstrativo de Apuração de Créditos PIS/Cofins" da fiscalização, que, a pretexto de aplicar a limitação na utilização do crédito presumido prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, desprezou o saldo do crédito presumido da contribuição acumulado em períodos anteriores. Alega que a disposição é clara, no sentido de que a limitação no cálculo do

crédito presumido previsto se aplica exclusivamente aos bens recebidos de cooperados, de modo que os créditos de bens adquiridos de não cooperados (terceiros) não possuem a limitação no cálculo do crédito presumido. Explica que adquiriu bens de cooperados e de não cooperados, conforme arquivo digital disponibilizado à fiscalização, mas que esta aplicou a limitação em relação a todas as aquisições, o que contraria a lei. Pede a revisão do cálculo da limitação do crédito presumido agroindustrial efetuado, quer pelo fato de ter incluído no cálculo do limite aquisições de não cooperados, quer pelo fato de ter considerado outras exclusões que não as previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

No que concerne à "**glosa de créditos sobre insumos importados**", reclama que a fiscalização glosou créditos calculados sobre bens importados, com o argumento de que eles não se agregam aos produtos produzidos. Aduz que os bens tratados são utilizados diretamente no processo produtivo. Informa que os bens glosados são bens utilizados como embalagens, insumos para ração e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo. Trata novamente sobre o conceito de insumos. Traz aos autos o Anexo X, o qual contém relação dos bens glosados.

No que se refere à "**glosa de fretes entre estabelecimentos da empresa, frete sobre sistema de parcerias, frete sobre compra de suínos/aves e fretes sobre produtos acabados**", discorre sobre os créditos em relação aos serviços de transporte e sobre o arts. 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Entende que a interpretação que se extrai das normas legais é o de que o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens e, nesta condição, compõe a base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins. Requer o direito de deduzir créditos de PIS/Pasep e Cofins calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados para os seguintes serviços de transporte:

- ☐ de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- ☐ de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não;
- ☐ de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor.

Na sequência, discorre sobre o direito ao crédito sobre "**fretes sobre transferência de produtos acabados**", que são transporte de bens entre as unidades produtoras e as filiais comerciais. Argumenta que tais dispêndios são custos que se agregam ao produto final. Assevera que tais gastos se revestem da característica de serviços utilizados como insumos na fabricação dos produtos destinados à venda. Informa que o Anexo XIV demonstra o crédito pretendido.

No que toca aos "**fretes sobre transferência de insumos de produção**", explica que se referem a serviços de transporte de produtos semi-elaborados, como por exemplo, peito, coxa e sobre-coxa desossados de frango, pele de frango, pernil, paleta, sobre-paleta, retalhos e toucinho de suínos, carne mecanicamente separada de frango, barriga suína, entre outros, que são transferidos entre unidades produtoras com o de compor um novo produto acabado. Aduz que tais gastos compõem o custo de produção dos bens da unidade de destino. Apresenta no Anexo XIII para comprovar o crédito pleiteado.

Explica que o "**frete sobre sistema de parceria (insumos)**" é relativo a transporte de suínos, aves e rações em operações vinculados ao sistema de parceria. Informa que os respectivos conhecimentos de fretes estão relacionados no Anexo XII. Explica o sistema de parceria e que a criação de suínos e aves nesse sistema demanda grande volume de serviços de transporte nas suas diversas etapas.

Esclarece que os "**frete sobre parcerias aves**" são transporte de pintinhos que se dá entre seus incubatórios e as propriedades rurais dos produtores cooperados, para criação em sistema de parceria. Explica como contabiliza tais gastos e conclui que tais fretes são custos do frigorífico, caracterizando insumo de produção.

Discorre sobre os "**fretes sobre parcerias suínos**", que se referem a transporte de "leitões creche", "leitões para terminação" e "suínos para abate". Informa que concluído o processo de engorda dos suínos, estes são enviados às unidades industriais para o abate. Entende que tal frete é parte integrante do custo de produção dos suínos e que, assim, são insumos de seu processo produtivo.

Diz que a fiscalização também glosou gastos com fretes relativos a transporte das rações utilizadas na alimentação das aves e suínos, alojados nas granjas dos cooperados integrados, os quais são posteriormente remetidos para abate nas unidades industriais, constituindo-se na principal matéria-prima dos frigoríficos. Explica o processo de contabilização de tais gastos, demonstrando que eles são identificados como custos de produção, atendendo ao conceito de insumo.

Relata, por fim, que a autoridade fiscal glosou fretes sobre o transporte de aves e suínos vivos para abate, os quais constituem insumo indispensável que integra o custo do bem transportado. Aduz se tratar de fretes sobre compras e que os documentos listados no Anexo XI comprovam o crédito pretendido.

No que tange à "**glosa de aquisição de cortes de aves e suínos, de insumos vegetais (milho 10.05 e farelo 23.04), de insumos para ração, de insumos classificados na NCM 2309.90 - suspensão da Lei nº 12.350/2010, art. 54**", alega que a glosa é indevida em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 17 de maio de 2011, data de publicação da IN/RFB nº 1.157/2011, por meio da qual a RFB estabeleceu as condições para a aplicação da suspensão do art. 54 da Lei nº 12.350/2010. Entende que os insumos adquiridos no período foram tributados, pois a execução da lei dependia da edição da instrução normativa, o que somente ocorreu em maio de 2011. Requer a reversão das glosas em relação às aquisições acima indicadas.

No que tange à "**glosa de aquisições de tripas e de insumos classificados nos códigos 8 a 12 da NCM, com suspensão do pagamento do PIS e Cofins (art. 9º da Lei nº 10.925/2004)**", aduz que também foram objeto de glosa as tripas de bovinos (NCM 0504.0011), tripas de suínos (NCM 0504.0013) e aquisição de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23 da NCM. Alega que a glosa é indevida porque aos produtos adquiridos não se aplica a suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, pois os seus fornecedores não se enquadram entre as hipóteses previstas nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004. Relata, ainda, que os fornecedores não declararam nas notas fiscais que as vendas foram efetuadas com suspensão, que os fornecedores não são cerealistas e que a tripa não é um produto agropecuário. Relaciona os fornecedores de tripa, demonstrando que não são empresas cerealistas ou que exercem atividade agropecuária. Informa que o Anexo XV prova o alegado.

Em relação aos produtos classificados na NCM 8 a 12, 15, 1701 e 23, aduz que as glosas também devem ser revertidas, pois os fornecedores de tais insumos não exercem atividade agropecuária, razão pela qual não se aplica a suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Anexa aos autos o Anexo XVI, a fim de demonstrar a pertinência das alegações suscitadas.

Relativamente à "**glosa de aquisições de produtos tributados à alíquota zero**", afirma que são indevidas as glosas dos seguintes produtos listados no Capítulo 29 da NCM:

COD ITEM	DESCR ITEM	COD NCM
20499	FIXADOR DE COR	2932.29.90
31837	ALCOOL GEL 70% 200ML	2939.11.69
32547	TILOSINA 8,8%	2941.90.59
49000	DICLORO	2933.69.19
49314	QUK-K-60	2933.99.69
54006	MAT-MAS	2923.90.90
54075	COLORO PO (DICLOROISOCIANURATO	2933.69.19
54105	HIDRA-MAS	2928.00.90
54112	POLIMERO CATIONICO CCO	2924.19.39
54552	H.D.A.-MAS	2928.00.90
54553	ETACLOR-COLORO EM PO	2933.69.19
54570	HDA - MAS	2928.00.90

Afirma que tais produtos não estão sujeitos à alíquota zero. Registra que o Decreto nº 5.821/2006 foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008, o qual, no art. 1º, determina que somente os produtos do capítulo 29 da TIPI e constantes no Anexo I estão sujeitos à alíquota zero. Aduz que os produtos listados não estão especificados no Anexo I. Diz se tratar de produtos tributados, os quais foram empregados como insumos nos seus processos produtivos da indústria de lácteos. Informa que o Anexo XVIII demonstra o crédito pretendido.

No que tange aos "**Produtos do Capítulo 30 da TIPI, Não Sujeitos à Alíquota Zero**", aponta que foram glosados créditos sobre diversos produtos, sob o argumento de que estariam sujeitos à alíquota zero. Explica que a fiscalização indicou como fundamento legal o art. 2º do Decreto nº 5.821/2006, que foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008. Aduz que tal norma não se aplica ao caso concreto, pois os produtos glosados foram adquiridos no mercado nacional. Explica que o art. 2º do Decreto nº 5.821/2006 reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, mas que nas vendas internas tais produtos são tributados integralmente. Argumenta que, no Decreto nº 6.426/2008, os produtos em questão não foram contemplados com a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins. Informa que os bens glosados não são produtos farmacêuticos, mas material intermediário utilizados na produção de derivados lácteos. Ressalta que os fornecedores tributaram os citados produtos, conforme demonstram as notas fiscais acostadas no Anexo XVIII.

Em relação à "**glosa de aquisições de produtos (insumos) de associados pessoas jurídicas**", relata que foram glosados créditos sobre aquisições de bens utilizados como insumos de cooperativas filiadas. Diz que os insumos adquiridos foram utilizados na fabricação de rações (milho, soja e farelo de soja) e nas unidades produtoras de suínos. Alega que é indevido o fundamento utilizado pela fiscalização, qual seja, a de que os incisos I e II do art. 23 da IN/SRF nº 635/2006 somente permitem a apropriação de créditos se as aquisições de insumos forem feitas de fornecedores não associados. Aduz que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não preveem qualquer restrição em relação ao crédito sobre insumos utilizados no processo produtivo provenientes de associados. Argumenta que a instrução normativa não pode invadir a competência legal, concluindo que as glosas são ilegais. Informa que traz aos autos o Anexo XIX para comprovar o crédito pretendido.

No que toca à "**glosa de aquisições de combustíveis e derivados**", afirma que as glosas foram realizadas sob o argumento de que tais produtos estariam sujeitos à incidência monofásica e não se enquadram no conceito de insumo. Assevera, entretanto, que os itens glosados são utilizados como insumos de produção, descrevendo a utilização de alguns deles em seu processo produtivo. Conclui que os itens são indispensáveis ao

mesmo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda, gerando o direito ao desconto de créditos da não cumulatividade.

Afirma, outrossim, que, em relação aos combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, há previsão legal expressa contida no art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaca que a Cosit, na Solução de Consulta nº 126 e Solução de Divergência Cosit nº 12, de 25/01/2017, já se manifestou a respeito da possibilidade de crédito do PIS/Pasep e de Cofins sobre combustíveis e lubrificantes empregados no processo de produção de bens e serviços.

Alega, ademais, que, na incidência monofásica, ocorre o pagamento das contribuições.

Informa que o Anexo XX relaciona as notas fiscais glosadas.

No tópico "**frete no transporte de resíduos industriais, lavagem de uniformes, limpeza, etc.**", narra que a fiscalização glosou créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as aquisições de serviços, sob a justificativa de que não se agregam ao produto, como é o caso da coleta de lixo/resíduo, conserto máquinas e equipamentos, lavagem de roupas e uniformes, limpeza, zeladoria, manutenção de máquinas e equipamentos. Repete as considerações já aduzidas a respeito do conceito de insumos. Informa que o Anexo IV demonstra o crédito pretendido.

Por fim, pede a atualização do crédito pela Selic, com base no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

1.2. A DRJ Curitiba deu parcial provimento à Manifestação de inconformidade em Acórdão com a seguinte Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

MATERIAL DE USO COMUM. MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL. MATERIAL DE SEGURANÇA. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS. SERVIÇOS DE LAVAÇÃO DE UNIFORMES.

Os valores gastos com os bens e serviços acima identificados não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadram na categoria de insumos e por não haver disposição legal expressa autorizando tal creditamento.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e para o aquecimento de caldeiras industriais são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

COOPERATIVAS. BENS PARA REVENDA. NÃO ASSOCIADOS.

As cooperativas somente pode descontar créditos calculados em relação a bens para revenda adquiridos de não associados.

BENS PARA REVENDA. SUSPENSÃO. PROIBIÇÃO

É vedada a venda com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso de aquisição de suínos destinados à revenda.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos relativos a bens que não estão sujeitos à alíquota zero ou à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins na saída do fornecedor, reverterem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens se esses forem adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, se forem incorporadas ao ativo imobilizado e se estiverem diretamente associadas ao processo produtivo de bens destinados à venda ou à produção de serviços.

CRÉDITO. FRETES.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins geram direito ao crédito básico.

CRÉDITOS PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.

A alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/Pasep e de Cofins a que as agroindústrias têm direito, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

1.3. A **Recorrente**, então, apresentou Voluntário a esta Casa em peça que reitera, no que descrito abaixo, o dito em Manifestação de Inconformidade.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. A fiscalização glosa os créditos nas **AQUISIÇÃO DE INSUMOS E REVENDAS DE BENS DE COOPERADOS**, isto porque “os atos praticados com seus cooperados são considerados atos cooperativos e se “ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” (art. 79, par. único da Lei n.º 5.764, de 1971), inegável que não há que se falar em créditos na aquisição de bens para revenda”.

2.1.1. A seu turno, a **Recorrente** alega que a glosa é ilegal por encontrar-se exclusivamente fundamentada em instruções normativas e não há nas normas de regência qualquer vedação ao creditamento *in casu*. Ademais, a MP 2.158-35/01 revogou a isenção de COFINS descrita no artigo 6º da Lei Complementar 70/1991.

2.1.2. Não há dúvidas de que no presente caso tratamos de ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação. O Tribunal da Cidadania, em Precedente Vinculante (REsp 1.141.667 – Tema 363), decidiu que o ato cooperativo é hipótese de não incidência das contribuições:

3. Evidencia-se que a discussão travada na Corte insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceiros não cooperados. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.

4. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Consequentemente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais.

2.1.3. Ademais, ao contrário do que dispõe a **Recorrente**, a proibição de auferir crédito básico é pertinente ao não pagamento das contribuições (art. 3º § 2º inciso II da Lei 10.833/03). Suspensão, não incidência, alíquota zero, monofasia (salvo, isenção), ao legislador queda exatamente igual: inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições, sendo de rigor a glosa, como decidiu esta Turma com composição semelhante em Acórdão de Relatoria do Conselheiro Lázaro:

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. De acordo com o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA. Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária. (Acórdão 3401-007.469).

2.2. Como regra, este relator entende (ao contrário da esmagadora maioria da Turma e desta Casa) que não é possível a concessão de crédito ao **FRETE DE PRODUTOS ACABADOS**, salvo se, e somente se, este se demonstrar essencial ou relevante ao processo produtivo por razões de segurança ou ainda para preservar o produto acabado, como é o caso, vez que tratamos de alimentos que devem ser transportados e preservados no mínimo resfriados dos centros produtores até os consumidores, para tornar possível a sua venda e consumo – o que nos leva à reversão da glosa.

2.3. De saída, **INSUMO** no termo das normas **DAS CONTRIBUIÇÕES** são bens e serviços essenciais (imanescentes ao) ou relevantes (pertinentes ao, que de algum modo contribua com o) processo produtivo, nos termos de precedente vinculante bem conhecido de fisco e **Recorrente**.

2.3.1. Deste modo, deve ser revertida a glosa para peças e serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais (máquinas sem as quais não há processo produtivo), materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais (lembrando que tratamos de indústria de carnes, logo, a limpeza do maquinário é imprescindível ao processo produtivo), uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores (bens que o próprio Precedente Vinculante indica como relevantes ao processo produtivo) e produtos intermediários utilizados no processo produtivo – por sinal, os mesmos julgadores, da mesma Turma, da mesma DRJ reverteram a glosa destes bens para a mesma contribuinte, que apresentou as mesmas provas, no processo 10925.900872/2017-58:

A fiscalização glosou créditos na rubrica “bens utilizados como insumos”, sob a justificativa que são “materiais de uso e consumo”, ou seja, de que tais bens não integram o processo produtivo da Contribuinte.

A seu turno, a Recorrente aduz que tais glosas são indevidas e que, em análise ao relatório de glosas, constatou que elas correspondem, na verdade, a créditos calculados sobre os bens que são efetiva e diretamente utilizados no processo produtivo.

Informa que, com a finalidade de demonstrar que os itens glosados possuem pertinência com o seu processo produtivo, elaborou o **Anexo V**. Afirma que todos os produtos relacionados nesse anexo se enquadram na condição de insumos. Explica o processo de contabilização de tais gastos, a fim de demonstrar que são custos dos produtos que industrializa. Relata que tais bens correspondem a peças para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo; matérias de manutenção elétrica de equipamentos industriais e das plantas industriais; produtos para higienização e limpeza industrial; bens (ferramentas e utensílios) utilizados para medição e nos laboratórios industriais; medicamentos veterinários e aditivos; produtos intermediários utilizados no processo produtivo; material de proteção e segurança do trabalhador, entre outros.

Pois bem, examinando o relatório de glosas da fiscalização (arquivo não paginável - planilha Insumos), percebe-se que as glosas dos bens indicados no relatório da contribuinte (**Anexo V**) foram, de fato, realizadas porque a autoridade fiscal entendeu que tais bens são de uso e consumo.

Contudo, entende-se que os produtos indicados no citado anexo estão relacionados diretamente à atividade fabril da Cooperativa Aurora, nos termos do Parecer Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018.

Saliente-se que, dentre os diversos bens glosados, constam os seguintes produtos: gás argônio, gás comprimido, amônia, soda cáustica, diversos tipos de vacinas, raticidas, aditivos, aventais, botas plásticas, calças impermeabilizantes, camisas, luvas, correias, etc.

Os trechos do Parecer Cosit abaixo transcritos permitem enquadrar os bens ora tratados como insumos do processo produtivo:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão,

por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

[...]

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, 20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

[...]

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

[...]

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

[...]

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

[...]

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

Relativamente aos bens de pequeno valor, nos termos do citado Parecer Cosit, tem-se que:

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.

[...]

96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.

Quanto ao “material de proteção e segurança do trabalhador”, o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018, assim consignou:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos

exigidos pela legislação⁴; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

[...]

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Quanto aos produtos intermediários, entende-se que também são bens que integram os custos do processo produtivo e estão especificamente indicado no Parecer Cosit como geradores de crédito. Não há como vincular tais produtos a atividades que não as vinculadas, ainda que indiretamente, à produção fabril da empresa. Afinal, não são bens que estão relacionados à área administrativa, contábil, comercial ou jurídica.

Deste modo, em consonância com o Parecer Cosit, o qual define os critérios da essencialidade e relevância para classificar determinado bem como insumo ou não, nos termos do item 167, compreende-se que os bens discriminados pela fiscalizada devem ser enquadrados como insumos de seu processo produtivo. Certamente, em sua esmagadora maioria, não são itens empregados nos setores administrativos da empresa.

Ressalte-se que a Interessada elaborou, no mesmo Anexo V, diversos sub-anexos, assim discriminados:

- ☐ *Aquisição de Materiais Utilizados na Conservação Predial, das Instalações Produtivas;*
- ☐ *Aquisição de Materiais Utilizados na Manutenção das Máquinas, Utilizadas no Processo Produtivo;*
- ☐ *Aquisição de Equipamentos de Proteção Individual – EPI's, Utilizados pelos Colaboradores que Atuam no Processo Produtivo;*
- ☐ *Aquisição de Materiais de Higiene e Limpeza Utilizados Processo Produtivo;*
- ☐ *Aquisição de Embalagens e Etiquetas, Utilizadas no Processo Produtivo;*
- ☐ *Aquisição de Condimentos Utilizadas no Processo Produtivo;*
- ☐ *Aquisição de Aditivos Utilizadas no Processo Produtivo;*
- ☐ *Aquisição de Produtos Utilizados na Caldeira e Torre de Resfriamento;*
- ☐ *Aquisição de Medicamentos Veterinários;*
- ☐ *Aquisição de Materiais Utilizados no Laboratório.*

Nestes documentos, a contribuinte anexa notas fiscais por amostragem e os respectivos razões contábeis.

Deste modo, embora possa haver um ou outro bem indicado no anexo em análise que possa, talvez, não gerar o direito ao crédito, como no caso de produtos utilizados na manutenção predial e material de embalagens e etiquetas, entende-se que, no contexto analisado, deve-se conceder o crédito sobre a totalidade dos bens informados no documento produzido pela Recorrente.

Relativamente aos materiais de limpeza, produtos que estão fartamente indicados no relatório de glosas da fiscalização, o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018, assim consignou:

7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

Quanto a esta questão, interessante observar que o caso paradigma analisado pelo STJ, nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR, semelhantemente ao aqui analisado, a postulante se dedicava à industrialização de produtos alimentícios.

Portanto, como os bens glosados estão relacionados ao processo produtivo da contribuinte, deve-se reverter as glosas indicadas no Anexo V, nos seguintes valores:

A fiscalizada reclama, ainda, de glosas relativas a materiais utilizados em “limpeza/uso industrial”, relacionados no **Anexo VI** que elaborou. Explica que são produtos que são empregados da seguinte forma: i) adicionados à água das caldeiras, visando a sua conservação; ii) nas torres de resfriamento e túneis de congelamento, para evitar a criação de limo e encrustamento externo; iii) no tratamento da água utilizada no processo produtivo, especialmente na limpeza de equipamentos, utensílios e instalações (ETA); iv) desinfecção de instalações sanitárias; v) produtos para tratamento dos efluentes industriais (ETE); e vi) condimentos e conservantes de uso no processo produtivo.

Relata que a indústria frigorífica de aves e suínos e de laticínios estão sujeitas ao cumprimento de uma série de normas legais, dentre elas a Portaria nº 711, de 01/11/1995, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; a Portaria nº 210, de 10/11/1998, do Secretário de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura; a Portaria nº 146, de 07/03/1996, do Ministério da Agricultura; as Circulares nºs 175/2005 e 176/2005 da Coordenação Geral de Programas Especiais.

Esclarece que as mencionadas normas exigem a manutenção preventiva das instalações e equipamentos industriais, limpeza e disposição dos vestiários e sanitários, tratamento da água de abastecimento, tratamento das águas residuais, controle integrado de pragas, limpeza e sanitização dos ambientes, equipamentos e utensílios, hábitos higiênicos e saúde dos trabalhadores, controle dos procedimentos sanitários e a realização de testes microbiológicos. Entende que o fato de a utilização desses materiais ser exigência legal revela o caráter de indispensabilidade à produção.

Conclui que os bens glosados são indispensáveis e diretamente ligados ao processo produtivo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda, revestem, indiscutivelmente, a condição de “insumo”

Informa que o Anexo VI foi feito com base no anexo de glosas elaborado pela fiscalização (planilha Insumos do arquivo não paginável).

Analisando-se o citado anexo, constata-se que ele relaciona bens que, indiscutivelmente, nos termos do Parecer acima citado, são insumos do processo produtivo da manifestante. Analisando o relatório, percebe-se que, dentre outros, que constam os seguintes produtos: ácido fosfórico, cloreto de cálcio, sanitizantes, etc. Obviamente, tais bens não estão ligados aos setores administrativos da empresa.

Registre-se, outrossim, que o Anexo VI foi desmembrado pela contribuinte em três anexos: condimentos e conservantes; materiais de higiene e limpeza utilizados no processo produtivo e produtos utilizados na manutenção de caldeiras e torres de resfriamento.

2.3.2. Ainda no tópico bens utilizados como insumos a **Recorrente** pleiteia créditos para materiais e serviços utilizados na manutenção elétrica, o que, segundo ela (e demonstrado por planilha) “*trata-se de material elétrico e eletrônico empregado na manutenção de máquinas e equipamentos e instalações elétricas, em geral, das plantas industriais*”, Bens de pequeno valor, consistentes em ferramentas e utensílios utilizados na manutenção mecânica e predial, materiais e aparelhos utilizados para medição e nos laboratórios industriais, recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semielaborados e materiais e serviços utilizados nas caldeiras, torres de resfriamento e tratamento de águas, que são produtos utilizados na manutenção e conservação das caldeiras e torres de resfriamento, utilizadas para o processo produtivo e no tratamento de afluentes e efluentes industriais.

2.3.2.1. Por identidade de razões àquelas apontadas na concessão de crédito para peças e serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais (a saber, possibilidade concreta de perda de qualidade e fluidez do processo produtivo), deve ser concedido o crédito para materiais e serviços utilizados na manutenção elétrica do maquinário e materiais e serviços utilizados nas caldeiras e torres de resfriamento.

2.3.2.2. Os serviço de tratamento de águas é relevante ao processo produto não apenas para a saúde dos animais (que posteriormente transformar-se-ão em carne) como também para o tratamento dos dejetos naturalmente decorrentes da atividade, logo, também deve ser revertida a glosa.

2.3.2.3. Já para os bens de pequeno valor, por falta de descrição pormenorizada, deve ser negado o crédito a ferramentas e utensílios utilizados na manutenção predial e materiais e aparelhos de medição nos laboratórios industriais. No entanto, deve ser concedido o crédito para recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semielaborados, sem os quais o material em elaboração pode sofrer contaminação, prejudicando o processo produtivo.

2.3.3. Aproveitando o raciocínio, da listagem apresentada pela **Recorrente** no anexo IV da Manifestação de Inconformidade, deve ser revertida a glosa para os serviços de coleta de lixo, conserto de máquinas e equipamentos, fornecimento de água potável, lavagem de uniformes, dedetização e industrialização por terceiros, e mantida para cooperativa de trabalho e locação de mão de obra bem como operador de máquinas (contratação de mão de obra de pessoa física), limpeza e zeladoria e manutenção/conserto de bens imóveis (por falta de especificação do serviço), também por falta de especificação, movimentação embalagem e acondicionamento, prestação de serviço de transporte, químicos e biológicos, royalties, terraplanagem, análises técnicas, assistência técnica, construção civil, ACAB./CONCLUSÃO DE COMP. DE PROD. P/ COL. EM COND. DE USO (descrição da linha), serviço de chaveiro e carimbos, limpeza e drenagem de rios, por não se enquadrar como insumo, serviço de decoração.

2.3.4. Por fim, o **CALCÁRIO** no presente caso é utilizado **COMO INSUMO NA RAÇÃO ANIMAL** (como constata a DRJ). Desta feita, por não se tratar de corretivo para solo, o calcário não é beneficiado com a alíquota zero das contribuições descritas no artigo 1º da Lei 10.925/04, sendo de rigor a concessão de crédito se e quando a operação for tributada (CST01).

2.4. Sobre material de embalagem, o embate também é conhecido: de um lado fisco limita a concessão às embalagens de apresentação (com fundamento na IN 1.911/19) e a **Recorrente** pleiteia o creditamento a todo **MATERIAL DE EMBALAGEM** essencial ou relevante ao processo produtivo (quer por questões de acondicionamento, quer por questão de obrigação legal). Ademais, a DRJ ressalta que “*não há, (...) como relacionar os bens glosados aos laudos técnicos acostados aos autos, tarefa que é de exclusiva responsabilidade da defesa*”.

2.4.1. De saída, a fiscalização glosou em item específico os materiais de embalagem adquiridos pela **Recorrente** e esta, em resposta, trouxe laudo técnico e listagem indicando uma a uma as mercadorias glosadas, logo, era mais do que possível, era responsabilidade do órgão julgador de piso fazer a vinculação entre as glosas e as contestações.

2.4.2. Segundo, embora a tese do órgão de piso faça sentido, já está pacificado no âmbito desta Turma a possibilidade de concessão de crédito para as embalagens desde que estas se mostrem essenciais ou relevantes ao processo produtivo – o que deve ser analisado de acordo com o processo produtivo.

2.4.3. Assim, deve ser concedido o crédito ao filme stretch (utilizado para posicionar as caixas de carnes nos pallets), as bobinas (utilizadas em diversas fases do processo produtivo, para separar as carnes), o papel kraft e os sacos de papel kraft (utilizado para embalar o leite em pó), as fitas adesivas (utilizadas para lacrar os sacos, as caixas e para identifica-las), o hot melt (fechar os sacos de leite em pó), as tintas para carimbos (estes últimos utilizados na identificação das embalagens e em conferência do produto final, para apor data de validade,

inclusive), adesivos Jet-Melt (fechar sacos de pedaços de frango), etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas (evitando vazamentos e contaminações), pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente (para embalar carnes).

2.4.4. Todavia, uma vez que não identificado o uso no processo produtivo, deve ser mantida a glosa de material para teste, saco de rafia, folhas miolo bolha, tetra molding, tetra masterbatch, cartão de pallet, cola adesiva e película massa.

2.5. A **Recorrente** demonstra com maestria singular que os **FRETES SOBRE O SISTEMA DE PARCERIA** (de acordo com os CFOPs, planilhas e descrição do processo produtivo) **E INTEGRAÇÃO** referem-se ao transporte de aves e suínos (e de rações e medicamentos para estes animais) de um produtor parceiro a outro, para que os animais evoluam e resultem prontos para o abate. Ora, se tratam-se de fretes de aves e suínos para que estes restem prontos para o abate e aves e suínos são, uma e justamente, os principais insumos da **Recorrente**, logo, estes fretes são de insumos.

2.5.1. Claro que poder-se-ia argumentar (como faz a DRJ) que os associados da **Recorrente** são pessoas jurídicas distintas de si, logo, não se trata de frete de insumos. No entanto, como já descrito acima, esta Casa (e esta Turma em particular) também concede o crédito das contribuições ao frete de aquisição de insumos e ao frete para industrialização por encomenda – o que torna, em qualquer caso, de rigor a reversão da glosa.

2.6. O **TRANSPORTE DE INSUMOS NO CURSO DO PROCESSO PRODUTIVO** é essencial ao mesmo. Sem o transporte dos insumos entre filiais o processo produtivo resulta inacabado. Portanto, deve ser concedido o crédito para a **Recorrente** nas despesas com movimentação dos insumos no curso do processo produtivo deste, na forma antedita por esta Turma em Acórdão unânime no ponto em questão de Lavra do Saudoso Conselheiro Tiago Guerra Machado (e também concedido pela DRJ no processo 10925.900872/2017-58, diga-se):

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa. (Acórdão 3401-006.135)

2.7. A DRJ glosa os créditos de **FRETES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**, vez que entende ser possível o creditamento deste tipo de frete apenas e tão somente como custo de aquisição, tese que se encontra superada por esta Turma conforme julgados abaixo:

FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito. (Acórdão 3401-009.198)

2.8. As glosas do **ATIVO IMOBILIZADO** deram-se em bens classificados como softwares (Office, Windows, etc), móveis e utensílios (bancada, cadeira ergonômica), poços artesianos (outorga) e equipamentos de informática (monitor, notebook, etc).

2.8.1. Em voluntário a **Recorrente** traz a descrição de uso no processo de parte dos bens glosados pela fiscalização, a saber:

Estrutura em aço inox com roletes para fixação de balança (a fiscalização designou como “estrutura metálica”); mesa em U, em aço inox (segundo a fiscalização “mesa”); aerador; lavador de botas; máquina cubeteadora automática; pá carregadeira; balança eletrônica (a fiscalização designou simplesmente “balança”); máquina para ensacar e embalar de leite em pó (a fiscalização designou “máquina embaladora”); ventilador 3 pás estreitas (descrito pela fiscalização como “ventilador”); máquina de grampear; gaiolas de congelamento (segundo o fiscal “gaiola”); empilhadeira elétrica retrátil (a fiscalização designou “empilhadeira”). (...)

Agora, veja-se outro caso citado na decisão recorrida, qual seja, “aspirador WAP”. Cotejando o **Anexo V**, verifica-se que os mesmos estão alocados nos “Centro de Atividade”: “Departamento de produção de rações”; “Setor de Espostejamento B”; “Setor de Logística Primária B”; e, “Setor de Higienização”. Nesses setores, frise-se, como a própria denominação revela, são todos de produção, sendo que o mencionado equipamento é utilizado para a aspiração de sólidos e líquidos na limpeza dos setores. Nesse caso, também é fácil perceber a importância do equipamento nos processos produtivos da recorrente.

Mais um caso, o dos “chuveiros”. Compulsando o **Anexo V**, verifica-se que os mesmos estão alocados nos setores “operação de frio”, “concentração de leite”, “laboratório de análises”, “higienização”, “preparação de UHT” e “concentração de soro”. Trata-se de chuveiros instalados, estrategicamente, nos mencionados setores da produção, são exigidos por norma de segurança do trabalho e servem para os funcionários levarem os olhos, caso entrem em contato com produtos químicos ou gás que possam prejudicar a visão. Portanto, trata-se de bem instalado em setores da produção, cuja disponibilização é exigida por norma legal, o que por si só já revela o caráter de imprescindibilidade.

2.8.1.1. Para os demais itens glosados a **Recorrente** simplesmente destaca que “o mesmo acontece com os demais bens arrolados no **Anexo V**, fls., inclusive aqueles alardeados na decisão recorrida”.

2.8.2. Sendo assim, salvo poço artesiano (do qual se retira água para uso no processo produtivo) e os itens descritos no tópico 2.7.1 acima, as demais despesas são aparentemente administrativas, que não geram créditos das contribuições.

2.9. A DRJ afasta o motivo de glosa da fiscalização para os **CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE ATIVOS IMPORTADOS**, já que há previsão expressa para o gozo dos créditos (a saber, art. 15 da Lei 10.865/04). Contudo, o órgão julgador de piso mantém a glosa pois, “*analisando-se o relatório (Anexo VI - fls. 5.063 e ss.) não se vislumbra nenhuma*

demonstração do crédito pretendido, mas apenas uma relação de bens importados sobre os quais a interessada teria se creditado”, sem se aperceber que a própria fiscalização, no anexo V detalha a descrição e código da conta, a descrição do bem, o número da nota, a origem, o valor de aquisição e o encargo contábil:

FORNECEDOR	CNPJ Fornecedor	VALOR AQUISIÇÃO	TAXA %	ENCARGO CONTÁBIL
MAQDIMA FERRAMENTAS EQUIP.LTDA	81.373.441/0001-30	635,00	20%	10,58
CLAUDIO ROBERTO LAZZAR	03.994.748/0001-45	310,00	20%	5,17
VIDALAR COM E REPRES.	81.380.339/0001-62	4.731,00	10%	39,42
VIDALAR COM E REPRES.	81.380.339/0001-62	179,28	10%	1,49
VIDASOL COMERCIAL LTDA	73.476.558/0001-11	330,00	10%	2,75
VIDASOL COMERCIAL LTDA	73.476.558/0001-11	330,00	10%	2,75
VIDASOL COMERCIAL LTDA	73.476.558/0001-11	330,00	10%	2,75
VIDASOL COMERCIAL LTDA	73.476.558/0001-11	330,00	10%	2,75
SULMAQ IND E COML S.A	87.861.324/0001-00	453,20	10%	1,35
SULMAQ IND E COML S.A	87.861.324/0001-00	453,19	10%	1,35
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
MAZER DISTRIBUIDORA LTDA	94.623.741/0002-53	49,00	20%	0,82
TECNOSAN TECNOLOGIA E	00.947.752/0001-64	186.045,44	10%	684,75
NU-CON LTDA	1164-IMPORTAÇÃO	53.926,15	10%	224,69

2.9.1. Por oportuno, raciocínio semelhante deve ser adotado para a reversão dos créditos de depreciação de **SUÍNOS REPRODUTORES**; créditos que a DRJ nega apenas e tão somente porque não encontrou o laudo de fls.:



LAUDO TÉCNICO

DEFINIÇÃO VIDA ÚTIL SUÍNOS REPRODUTORES

Preliminarmente, cumpre destacar que os ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos. Estes são, portanto, o ponto de partida para a presente política adotada pela empresa na validação da vida útil.

2.9.1.1. No caso, a taxa de depreciação do ativo é de 40% já que, conforme o mesmo laudo técnico, a vida útil do animal é de 30 meses, ou 2,5 anos.

2.10. A fiscalização glosa uma série de créditos de **MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DO ATIVO SEM IDENTIFICAÇÃO** quer do fornecedor, quer da nota fiscal, elaborando planilha. Em resposta a **Recorrente** afirma que os itens descritos na planilha da fiscalização “*têm origem em mais de um documento fiscal*”, trazendo aos autos nova planilha do Anexo VII para relacionar os bens glosados com as notas fiscais.

2.10.1. Pois bem, a planilha elaborada pela fiscalização descreve o tipo de bem, as unidades deste bem, a conta em que está vinculada e o encargo de depreciação. De outro lado a planilha elaborada pela **Recorrente** também descreve a conta contábil e a descrição do bem, todavia, uma e outra planilha não se encontram, nem pela descrição de conta contábil, nem pela glosa dos bens. Enquanto a planilha da fiscalização descreve contas de móveis, máquinas e utensílios e ferramentas, a planilha da **Recorrente** fala contas contábeis edificações, instalações, câmaras frias, isto é, os bens glosados pela fiscalização não foram os bens apresentados pela **Recorrente** em planilha.

2.10.2. De mais a mais, (aspas para a DRJ):

É de se registrar, por fim, que o relatório é extremamente confuso. Nele constam também a aquisição de bens importados (p. ex. notas fiscais cujo o fornecedor é a empresa VAN AARSEN MACHINEFABRIEK B.V), que já haviam sido informados como créditos sobre encargos de depreciação de bens importados, constata-se também referências a serviços de encargos de assessoria portuária e juros sobre financiamento, em relação aos quais, obviamente, não há a menor possibilidade de calcular o crédito pretendido), entre diversas outras inconsistências. Enfim, o relatório não tem a mínima condição de conferir qualquer confiabilidade ao crédito pretendido.

2.10.3. Aproveitando o raciocínio, a questão em debate na glosa de créditos de **EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS** é exatamente a mesma, impossibilidade de identificação e vinculação dos itens glosados com a planilha apresentada pela **Recorrente**. Pelo conjunto de colunas consolidadas número da unidade e descrição do bem é possível identificar cada as notas fiscais vinculadas com a glosa. Exemplo: a planilha de glosa aponta que na unidade 1 foram glosados valores relativos à reforma do refeitório IACH. Ao abrirmos a planilha pormenorizada coligida pela **Recorrente** encontramos que na unidade 1 existem algumas colunas preenchidas com a descrição do bem reforma do refeitório IACH e, nas respectivas linhas destas colunas encontram-se os valores a depreciar e o montante de crédito.

2.10.3.1. Contudo, não se constata de nenhuma das duas planilhas qual bem adquirido ou serviço contratado a permitir a tomada de créditos. Voltemos ao exemplo do refeitório IACH, o campo NF descreve somente “*ativação da obra*”, isto é, não é possível saber exatamente o que foi contratado (projeto de engenharia, pagamento de mão de obra, cimento, tinta, material de decoração), tornando impossível a concessão do crédito.

2.11. Salvo *reformatio in pejus*, não há qualquer proibição de alteração dos fundamentos da glosa de créditos – já que não estamos a tratar de lançamento – logo, poderia a DRJ ao afastar o fundamento da fiscalização para glosar **CRÉDITOS DE INSUMOS IMPORTADOS** levantar outros; mas não fez. A fiscalização dispõe que os bens importados pela **Recorrente** não se qualificam como insumos, a DRJ constata que a partir da planilha coligida pela **Recorrente** não é possível saber se os bens se qualificam como insumo (o que, um passo a frente, queda igual).

2.11.1. E, de fato, salvo papel kraft para leite em pó (para o qual se concede o crédito), as descrições dos itens na planilha coligida aos autos pela **Recorrente** (v.g., M-12515, INTERRUPTOR DE IMAM COD.51576, LASKA) impedem qualquer digressão quanto a composição física do produto importado, quanto menos de seu uso em tal ou qual máquina.

2.12. Por falta de interesse recursal deixo de conhecer a tese sobre o **LOCAL DE CONTABILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS** do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 e do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009. Como a **Recorrente** reconhece, sejam os créditos presumidos integralmente alocados na linha da DICON destinada ao mercado interno, sejam estes alocados de acordo com o rateio proporcional, estes créditos não são passíveis de ressarcimento, somente de dedução. Ora, o objeto do processo administrativo fiscal de compensação e ressarcimento é o crédito a ressarcir ou compensar, se uma questão contábil em nada interfere neste montante, não deve ser preocupação do julgador.

2.12.1. Em havendo legislação futura que conceda direito ao ressarcimento dos créditos presumidos descritos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 e no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, deve a **Recorrente** adotar as cautelas que entender cabíveis a partir de então – lembrando que por precedente vinculante, a legislação que rege o pedido crédito (declaração de compensação e pedido de ressarcimento) é a vigente na data deste pedido.

2.13. Dispõe a DRJ que o **PERCENTUAL DE** apuração da **ALÍQUOTA APLICÁVEL SOBRE OS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE PIS/COFINS** à que as agroindústrias têm direito, prevista no § 3º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados, o que é diametralmente contrário à Súmula 157 desta Casa:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

2.13.1. Portanto, não restando dúvida quanto ao enquadramento da produção da **Recorrente** nos capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos), o crédito presumido é de 60% das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.

2.14. Antes de iniciarmos, cumpre trazer à baila nosso próximo objeto de estudo, a saber art. 9º da Lei 11.051/2004:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Vigência) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

2.14.1. Como se nota da dicção acima, a norma dispõe uma limitação dos créditos presumidos de insumos adquiridos de cooperados à receita bruta da venda dos produtos elaborados com estes insumos com as exclusões previstas no artigo 15 da MP 2.158-35/01.

2.14.2. A **Recorrente**, então, aponta quatro erros na apuração da **LIMITAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DESCRITO NO ARTIGO 9º DA LEI 11.051/2004**, a saber: a) a fiscalização não transportou o saldo remanescente para períodos posteriores, b) a fiscalização limitou integralmente o crédito presumido e não apenas o de compra de insumos de associados, c) a fiscalização excluiu todas as hipóteses legais da base de cálculo limite da receita e não apenas a hipótese descrita no artigo 15 da MP 2.158-35/01, d) a fiscalização deduziu créditos presumidos ressarcíveis do valor do débito mensal ao invés de ordinários não ressarcíveis.

2.14.3. Primeiro, a tese de que a fiscalização deduziu créditos presumidos ressarcíveis e limitou todos os créditos presumidos, inclusive ressarcíveis, a receita de mercado interno do período sequer faz sentido lógico, tendo em mente que a fiscalização não reconheceu qualquer crédito presumido ressarcível (tema já tratado em item anterior). Corrobora com o alegado o fato de o campo 26 da planilha da fiscalização (créditos calculados à alíquota de 0,5575%, alíquota esta de crédito presumido ressarcível) aparecer sempre zerada.

2.14.3.1. Agora, a segunda parte da tese da **Recorrente** (isto é, de que a fiscalização incluiu no crédito presumido do período as aquisições de não associados) faz sentido, mas não resta demonstrada. O que temos é uma planilha (da fiscalização) consolidando os débitos, porém não temos uma planilha da **Recorrente** (consolidada ou não) demonstrando quais insumos foram adquiridos de seus cooperados, quais não foram e o rateio proporcional na receita bruta.

2.14.4. De todo o modo, o cálculo seria despiciendo, pois, como bem lembra a DRJ (em tese que a **Recorrente** deixou de responder por entender serem “*considerações de ordem subjetiva*”) o crédito presumido é somente dedutível no mês de apuração, logo, o saldo não pode ser transportado para meses subsequentes – o que já responde a tese destacada na alínea ‘a’ acima.

2.14.5. A mesma carência probatória apontada acima nota-se no tema exclusões da receita bruta. Se bem que a **Recorrente** traga aos autos argumentos fortes e eloquentes, não os faz acompanhar com provas. A receita bruta do período nem mesmo é citada, quanto menos o valor de cada uma das deduções, e, menos ainda a receita relacionada com os insumos adquiridos dos cooperados.

2.15. Em 20 de dezembro de 2010 a Lei 12.350 criou, em seu artigo 54, nova hipótese de suspensão das contribuições para o agronegócio:

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas;

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2.15.1. Como se nota da dicção acima, o inciso II do parágrafo único da norma fixa na Receita Federal competência para estabelecer termos e condições de aplicação do regime. Estes *termos e condições* vieram a lume com a edição da IN 1.157/10, mais especificamente com o artigo 2º da norma regulamentar:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e

IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013).

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

2.15.2. Embora referida instrução tenha sido publicada em 17 de maio de 2011, estabeleceu vigência retroativa, a partir de 1º de janeiro de 2011, e é aqui que fisco e **Recorrente** divergem. Para a **Recorrente** a **INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.157/2011 NÃO PODERIA FIXAR VIGÊNCIA RETROATIVA**, eis que não se enquadra dentre as hipóteses descritas no artigo 106 do CTN. Ademais, a Instrução fixa como requisitos de gozo da suspensão, a informação em nota fiscal e, até maio de 2011, várias notas foram emitidas e contabilizadas pela **Recorrente** com o pagamento dos tributos. Em contraponto, a DRJ limita-se a afirmar (e talvez lamentar) a sua vinculação às Instruções Normativas.

2.15.3. Sem prejuízo das lamúrias da DRJ (e dos ótimos argumentos da **Recorrente**), este julgador, em inúmeros precedentes envolvendo crédito presumido do agronegócio, decidiu que é a Lei quem cria hipóteses de suspensão de tributos, na escorreita lição do artigo 141 do CTN:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou **tem sua exigibilidade suspensa** ou excluída, **nos casos previstos nesta Lei**, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

2.15.4. Assim, a suspensão não é afetada, em uma vírgula, pela publicação da Instrução Normativa, ou seja, a partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “*novos critérios de apuração ou processos de fiscalização*” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa.

2.15.5. Apenas para afastar eventual alegação de contradição. Linhas acima ficou dito que não tratamos de lançamento, mas sim de processo de crédito, logo é possível a alteração de critério de glosa, salvo *reformatio in pejus*. Agora, se utiliza norma que dispõe claramente sobre lançamento e não sobre processo de crédito. É que os *novos critérios de apuração ou processos de fiscalização* (leia-se, emissão a nota fiscal) são utilizados para aferir se a venda efetuada para a **Recorrente** goza de suspensão ou não, *i.e.*, o que se analisa com os dados da nota é o lançamento anterior, do fornecedor da **Recorrente**, decorrente da venda. Se o fornecedor da **Recorrente** recolheu tributos na operação (e aparentemente sim), ele (e não a **Recorrente**) tem direito a pleitear a restituição do indébito.

2.17. Ao final, a **Recorrente** pleiteia **CORREÇÃO MONETÁRIA** de seus créditos pela SELIC, tese que encontra guarida em Repetitivo do Tribunal da Cidadania, como reconheceu esta Turma por unanimidade de votos em Acórdão recente (outubro de 2020) da lavra do Conselheiro Lázaro, o qual replico a Ementa (vez que de elevada sabedoria e capacidade de síntese) como razões de decidir:

RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)

2.17.1. Assim, considerando que trata-se de pedido de ressarcimento de contribuições sem compensação vinculada, de rigor a concessão da correção monetária dos créditos da **Recorrente** pela SELIC a partir do tricentésimo sexagésimo primeiro dia após o protocolo do PER.

3. Ante o exposto, admito, uma vez que tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para reverter a glosa sobre:

3.1. Serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo;

3.2. Materiais e serviços utilizados na manutenção elétrica do maquinário e materiais e serviços utilizados nas caldeiras e torres de resfriamento;

3.3. Serviço de tratamento de águas;

3.4. recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semielaborados;

3.5. serviços de coleta de lixo, conserto de máquinas e equipamentos, fornecimento de água potável, lavagem de uniformes, dedetização e industrialização por terceiros;

3.6. Calcário utilizado na ração animal quando o calcário tiver a saída tributada pelas contribuições;

3.7. Ao filme stretch, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas

do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos;

3.8. Fretes no sistema de parceria e integração;

3.9. Despesas com movimentação dos insumos no curso do processo produtivo;

3.10. Fretes tributados de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições;

3.11. Despesas com manutenção de poço artesiano;

3.12. Ativos importados descritos nos moldes da planilha do anexo V da fiscalização;

3.13. Créditos de depreciação de suínos reprodutores à taxa de 40% ao ano;

3.14. Papel kraft para leite em pó;

3.15. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico;

3.16. Todos os créditos ressarcíveis devem ser corrigidos pela SELIC do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo ressarcimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto